

HET BOEKHOUDRECHT IN BELGIË ONTSTAAN EN EVOLUTIE

door

E. DE LEMBRE

Docent aan de Rijksuniversiteit te Gent
Directeur Seminarie Bedrijfseconomie
Bank- en Bedrijfsrevisor

1. België kende tot voor 17 juli 1975 geen coherente regeling van de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen. Binnen het handelsrecht waren er alleen enkele summierse bepalingen opgenomen aangaande de voorstelling van de balans en de winst- en verliesrekening, binnen de fiscale wetgeving worden aan de ondernemingen verplichtingen opgelegd om een bewijskrachtige boekhouding te voeren en binnen de wet op de organisatie van het bedrijfsleven (sectie ondernemingsraden) worden informatieverplichtingen opgelegd die uit de boekhouding kunnen volgen. Het geheel van deze verplichtingen is niet gecoördineerd, streeft specifieke doelstellingen na en beoogt niet de boekhouddoctrine, de boekhoudpraktijk en de informatieverplichting ten behoeve van derden, te regelen. Men liet dit duidelijk over aan het vrije initiatief van de ondernemer en aan het morele gezag dat de accountancy-stand moest kunnen ontwikkelen.

Aan deze situatie is door de wet van 17 juli 1975 en haar uitvoeringsbesluiten een einde gekomen. De wetgever heeft de situatie i.v.m. de boekhouding (doctrine en praktijk) en jaarrekening (informatieverplichting) geregeld.

I. HUIDIGE STAND VAN HET BOEKHOUDRECHT

2. Indien we de toestand per einde oktober 1978 afsluiten, geeft de hiernavolgende lijst een beeld van de wetten en de Koninklijke besluiten die de boekhouding en de jaarrekening regelen.

- Wet van 17 juli 1975 m.b.t. de boekhouding en de jaarrekeningen van de ondernemingen (*B. Staatsbl.* 4 september 1975) (art. 10, gewijzigd bij de wet van 24 maart 1978 betreffende de openbaarmaking van akten en jaarrekeningen — *B. Staatsbl.* 7 april 1978).
- Koninklijk besluit van 21 oktober 1975 (*B. Staatsbl.* 28 oktober 1975): oprichting van een commissie voor boekhoudkundige normen, nl.: uitvoeringsbesluit, art. 13 en 14 van de wet.

- Koninklijk besluit van 23 december 1975 (*B. Staatsbl.* 30 december 1975): uitvoering, art. 5 van de wet, gewijzigd bij Koninklijk besluit van 20 juli 1978 (*B. Staatsbl.* 26 augustus 1978).
- Koninklijk besluit van 12 juli 1976 (*B. Staatsbl.* 6 augustus 1976) uitvoering art. 54 van de wet.
- Koninklijk besluit van 11 februari 1976 (*B. Staatsbl.* 14 februari 1976): aanstellen van de leden van de Commissie voor Boekhoudkundige normen.
- Koninklijk besluit van 8 oktober 1976 (*B. Staatsbl.* 19 oktober 1976), gewijzigd bij Koninklijk besluit van 27 december 1976 (*B. Staatsbl.* 30 december 1976): uitvoering art. 4, 6e lid; art. 7, 4e lid; art. 11, 2e lid van de wet.
- Koninklijk besluit van 29 november 1977 (*B. Staatsbl.* 21 december 1977): m.b.t. de jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen.
- Koninklijk besluit van 6 maart 1978 (*B. Staatsbl.* 13 mei 1978) m.b.t. het minimum genormaliseerd rekeningstelsel.
- Koninklijk besluit nr. 22 van 15 december 1978 (*B. Staatsbl.* 5 januari 1979) tot wijziging van de wet van 17 juli 1975.

In de hiernavolgende bijdrage beogen we een globale synthesebespreking te geven van het boekhoudrecht, zonder daarbij in detail de particulariteiten te belichten.

II. DE WET VAN 17 JULI 1975

In deze wet zijn volgende punten essentieel: het toepassingsgebied, de voor iedere onderneming geldende verplichtingen, de afwijkingen op deze verplichtingen voor bepaalde ondernemingen, diverse bepalingen en de strafsancities. De wet is van toepassing vanaf 1 januari 1976.

A. Het toepassingsgebied

3. Artikel 1 van de wet geeft vooreerst de limitatieve opsomming van ondernemingen, nl.: natuurlijke personen die handelaar zijn, handelsvennootschappen, vennootschappen met handelsvorm, openbare instellingen wiens verbintenissen bij de wet handelsverbintenissen zijn, natuurlijke personen met woonplaats buiten België en personen naar buitenlands recht voor hun succursalen en bedrijfszetels in België.

Artikel 3 van de wet specificeert dat het boekhoudrecht alleen slaat op de handelsactiviteiten; ze introduceert daardoor het begrip van de „boekhoudkundige personificatie” die kan verschillen van het begrip „rechtspersoon”. Dit is o.m. het geval voor: natuurlijke personen die

handelaar zijn (de boekhouding slaat alleen op de handelsaktiviteit), de natuurlijke personen met woonplaats in België en de personen naar buitenlands recht (de boekhouding is beperkt tot de handelsaktiviteiten in België), de vereniging in deelneming en de tijdelijke verenigingen en de exploitatieëenheden van ondernemingen die een afzonderlijk bestaan (zowel technisch als economisch) leiden.

De artikelen 5, 12 en 16 van de wet delen de zopas in artikel 1 en artikel 3 van de wet gedefinieerde ondernemingen in, in vier groepen, nl.: de kleine, de middelgrote, de grote en de ondernemingen met specifieke aktiviteitskenmerken. Bespreken we nu kort ieder van deze groepen.

a) Ondernemingen met bijzondere activiteitskenmerken

4. Deze ondernemingen worden ofwel door bijzondere wetten geregeld, of vallen onder het controletoezicht van speciaal opgerichte organen. Ze zijn als volgt onder te verdelen:

- Ondernemingen vallende onder het toezicht van de Bankcommissie zoals banken, kredietinstellingen, spaarkassen, ondernemingen vallende onder de wet van 10 juni 1964;
- ondernemingen vallende onder het Koninklijk Besluit van 10 november 1967 (de portefeuillemaatschappijen);
- ondernemingen vallende onder het toezicht van de Commissie der Verzekeringen;
- wissel- en beursagenten.

b) De kleine onderneming

5. Een kleine onderneming wordt bepaald via drie criteria, nl. de juridische vorm van de onderneming, de grootte gemeten naar omzet en de activiteitskenmerken. Volgende kenmerken moeten verenigd zijn:

- *qua juridische vorm*: hetzij een natuurlijke persoon die handel drijft, hetzij vennootschap onder gemeenschappelijke naam, hetzij gewone commanditaire vennootschap;
- *qua grootte*: een omzetcijfer buiten B. T. W. dat de 15.000.000 F. niet overschrijdt (of 20.000.000 F., indien het olie en oliederivaten betreft);
- *qua aktiviteit*: geen der onder nr. 4 opgesomde bijzonder aktiviteitskenmerken vertonen.

Merken we op dat in deze klasse alleen deze ondernemingen met hoofdelijke en gehele aansprakelijkheid voorkomen.

c) De middelgrote onderneming

6. De criteria die hier onderzocht moeten worden zijn, ongeacht de juridische vorm, grootte gedefinieerd naar omzet, tewerkstelling en balans totaal en aktiviteitskenmerken.

Qua grootte moet de onderneming gezamenlijk voldoen aan volgende eisen: niet méér dan 50.000.000 F. omzet exclusief B.T.W., niet méér dan 50 werknemers en niet méér dan 25.000.000 F. balans totaal.

Qua aktiviteit mag de onderneming geen der onder nr. 4 opgesomde handelsaktiviteitskenmerken bezitten.

d) De grote onderneming

7. Een eerste klasse omvat hier alle ondernemingen met méér dan 100 miljoen omzet exclusief B.T.W., of méér dan 100 werknemers, of méér dan 50 miljoen balans totaal.

Een tweede klasse omvat:

- alle wissel- en beursagenten;
- alle ondernemingen met méér dan 50.000.000 F. maar hoogstens 100.000.000 F. omzet, of meer dan 50 maar hoogstens 100 werknemers, of meer dan 25.000.000 F. maar hoogstens 50.000.000 F. balans totaal; voor zover ze niet de onder nr. 4 opgesomde aktiviteitskenmerken — op uitzondering van de wissel- en beursagenten — vertoont.

Voor de gehanteerde grootteclassificatie naar omzet, tewerkstelling en balans totaal geldt voor bestaande ondernemingen de toestand van het laatst afgesloten boekjaar voor het volgende boekjaar, voor nieuw opgerichte ondernemingen een realistische en getrouwe schatting door de bevoegde beheersorganen.

B. Basisverplichtingen volgende uit de wet en geldend voor iedere ondernemingsclassificatie

8. Artikel 2 van de wet stelt dat iedere onderneming een boekhouding dient te voeren aangepast aan haar eigen specifieke kenmerken. Deze boekhouding betreft *alleen* de handelsaktiviteiten, maar moet een inzicht geven in de afzonderlijke economische aktiviteiten indien deze bestaan (art. 3). Deze boekhouding moet eveneens volledig zijn (art. 3), d.w.z. zowel bronnen van middelen (activa, d.w.z. tegoeden, rechten) als kosten en opbrengsten moeten duidelijk weergegeven worden. Deze gegevens moeten minstens één maal per jaar vastgelegd worden in een inventarisboek (art. 7).

De vormvoorwaarden van de boekhouding worden in artikel 4 van de wet bepaald:

- alleen het stelsel van de dubbele boekhouding wordt aanvaard (registratie naar bron en aanwending van de middelen);
- een detaillering via „voldoend stel rekeningen” is verplicht (art. 4) (daardoor moet iedere onderneming over „boekhoudplan of rekeningstelsel” beschikken).
- een *vastlegging* in boeken is dwingend, waarbij men de keuze heeft tussen het stelsel van het éne dagboek of het stelsel van een hulpdagboek al dan niet gesplitst in bijzondere hulpdagboeken.
- de getrouwheid van de vastlegging wordt bewerkt door de eis van inschrijving zonder uitstel.

Artikel 8 van de wet geeft de vormvoorwaarden van het éne dagboek, of het éne centralisatieboek en eventueel het stel speciale dagboeken. Deze boeken moeten geïllustreerd, geparafeerd, gebonden en per blad genummers zijn; of indien ze niet in boekvorm gehouden worden, moet elk blad door de griffier geparafeerd worden.

Voor de gebonden boeken mag de bovenstaande vormverplichting vervangen worden door het aangetekend toesturen aan de griffie van een identificatieformulier.

Artikel 6 van de wet introduceert het beschikbaar zijn voor iedere boeking van interne of externe verantwoordingsstukken die gedurende 10 of 3 jaar moet bewaard blijven.

Artikel 9 van de wet geeft aan dat het bijhouden van de boeken in volgorde van de datum gebeurt en dit zonder leemten en dat de bewaring van de boeken 10 jaar is.

Artikel 7 van de wet stelt dat na de inventaris de boekhouding moet aangepast worden, en het resultaat gepresenteerd wordt in de jaarrekening.

C. Afwijkingen op de basisverplichtingen

9. Op deze algemene verplichtingen bestaan er afwijkingen naargelang de soort onderneming.

- *de kleine ondernemingen* mogen opteren voor een „bijzonder systeem” dat volgende kenmerken vertoont:
 - de dubbele boekhouding volgens een rekeningstelsel mag vervangen worden door het bijhouden van een stel van drie afzonderlijke boeken (thesaurieboek, verkoopboek en aankoopboek);

- deze boeken moeten niet gecentraliseerd worden en moeten niet tot een jaarrekening leiden;
- de inventaris bestaat uit een beschrijvende staat, die niet uit de boekhouding volgt, maar wel moet ingeschreven worden in een inventarisboek.
- *de grote ondernemingen*: aan de grote ondernemingen kunnen additionele verplichtingen opgelegd worden. Deze additionele verplichtingen zijn :
 - het Koninklijk besluit van 8 oktober 1976 waarin de maatstaven, naar dewelke de inventariseringen moet gebeuren, vastgelegd zijn (uitvoering van art. 7 van de wet);
 - het Koninklijk besluit van 8 oktober 1976 waar de vorm en inhoud van de jaarrekening vastgelegd wordt (uitvoering van art. 10 van de wet);
 - het Koninklijk besluit van 6 maart 1978 waar het minimum genormaliseerd rekeningsstelsel vastgelegd is (uitvoering van art. 4 van de wet).
- *de ondernemingen met „speciale kenmerken”* : voor deze ondernemingen kunnen bijzondere regelen geformuleerd worden. Dit is o.a. gebeurd voor de jaarrekening van de portefeuillemaatschappijen — dit zijn de ondernemingen volgens K.B. nr. 64 van 10 november 1967 — in het K.B. van 29 november 1977.

Daarnaast stelt de wet voor deze groep ondernemingen nog een aantal maatregelen in het vooruitzicht die tot op heden niet geconcretiseerd zijn, nl. :

 - in artikel 11 van de wet: de verplichting tot het houden van een geconsolideerde jaarrekening, alsook met mogelijke speciale aanpassingen per bedrijfstak.

D. Mogelijkheden van afwijking

10. Artikel 15 van de wet geeft de bevoegdheid aan de Minister van Economische Zaken en aan de Minister van Middenstand, om na advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, afwijkingen toe te staan aan ondernemingen.

E. Strafsancties

11. In artikel 17 van de wet worden strafsancties voorzien voor:

- handelaars, natuurlijke personen, beheerders, zaakvoerders, be-

stuurders en procuratiehouders van rechtspersonen, indien zij bewust een aantal artikelen van de wet niet navolgen;

- de commissaris, de commissaris-revisor en de onafhankelijke expert die rekeningen, jaarrekeningen, geconsolideerde jaarrekeningen opgemaakt of goedgekeurd hebben, indien zij bewust op de hoogte waren van, of indien zij niet het nodige gedaan hebben om op de hoogte te zijn van het feit dat een aantal bepalingen van de wet niet gevolgd zijn.

F. Besluit

12. De wet van 17 juli 1975 heeft een boekhouddoctrine en een boekhoudpraktijk — zoals ze reeds lang bestaat — wettelijk vastgelegd. Doordat de boekhoudkundige postulaten zoals objectiviteits-, voorzichtigheids-, uniformiteits-, consistentie- en materialiteitspostulaat, in de diverse artikelen vervat zijn, vindt zowel de interne als externe accountant hier een ondersteuning voor zijn beroepspraktijk. Voor synthese zie bijlage I.

III. HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 8 OKTOBER 1976

A. Toepassingsgebied en -datum

13. Het onder dit punt besproken Koninklijk besluit is het uitvoeringsbesluit m.b.t. artikel 4, artikel 7, artikel 10 en artikel 11 van de wet van 17 juli 1975. Dit besluit is alleen van toepassing voor de ondernemingen bedoeld onder artikel 12, nl. de grote ondernemingen. Het besluit moet toegepast worden voor de eerste maal op het einde van het eerste boekjaar dat volgt op 31 december 1976.

B. Algemene principes en structuur van de jaarrekening

14. In de artikelen 2 tot en met 6 van het Koninklijk besluit, geeft men een aantal *basisregels* die de concretisering van de principes van de wet van 17 juli 1975 omvatten, nl.:

- definitie van de jaarrekening zijnde het geheel van balans, resultatenrekening en toelichting;
- herhaling van de eis van getrouwheid en volledigheid;
- herhaling van de eis van aangepastheid van de boekhouding om (via rekeningstelsel) rechtstreeks, na aanpassing van de boekhouding aan de inventaris tot de jaarrekening te komen. Deze laatste eis is door het Koninklijk besluit van 7 maart 1978 op het rekeningstelsel pas van toepassing op 1 januari 1980.

15. In de artikelen 7 tot en met 10 van het Koninklijk besluit, geeft men de *vorm van de jaarrekening*. Daar de balans „het” synthesedocument is van de boekhouding, is het nuttig dat zowel de interne als de externe vergelijkbaarheid bewerkt wordt.

De opgelegde inhoud en vorm wordt vastgelegd in artikel 7 en de bijlagen bij het besluit.

Primair staat artikel 3 van de wet die de aangepastheid vooropstelt, dit impliceert dat:

- posten zonder voorwerp mogen weggelaten worden;
- mecanografische nummers alleen bij de presentatie moeten voorkomen;
- bij twijfel tussen rubrieken, de onderneming de voor haar meest aangepaste moeten kiezen;
- nieuwe posten mogen toegevoegd worden als dit aangepast is voor de onderneming;
- toelichting een belangrijke, voor de Belgische praktijk nieuwe, informatiebron is.

16. De artikelen 11 tot en met 14 van het Koninklijk besluit, geven een aantal *speciale specificaties*.

In de reeks van detailpunten weehouden we volgende belangrijke veranderingen in vergelijking met de vroegere praktijk:

- de jaarrekening wordt steeds opgemaakt nadat de winstbestemming gebeurd is, (art. 11);
- de interne vergelijkbaarheid wordt bewerkt door steeds in de jaarrekening het bedrag van vorig jaar te vermelden (art. 11) en eventuele afwijkingen in opmaak, in de toelichting te verklaren;
- de begrippen afschrijvingen, waardeverminderingen worden in artikel 12 zeer duidelijk omschreven.

Afschrijvingen zijn het in laste nemen per periode van het gebruik van oprichtingskosten, materiële en immateriële vaste activa.

Waardeverminderingen zijn correcties op andere activa om een geconstateerde waardedaling tot uitdrukking te brengen.

C. *Bepalingen i.v.m. de maatstaven van waardering (art. 15 tot en met 36)*

17. De inhoud van een rubriek van de jaarrekening hangt af van de maatstaf van waardering, d.w.z. van de wijze waarop een monetaire uitdrukking gegeven wordt. Het Koninklijk besluit hecht dan ook veel belang aan de waarderingsregels.

Artikel 3 van de wet (aangepastheid) noodzaakt tot het verlenen van keuzevrijheid m.b.t. waarderingsregels aan de ondernemingen. Nochtans moet iedere derde informatie verkrijgen over de door de onderneming gehanteerde waarderingsregels.

Dit wordt als volgt geconcretiseerd:

- de bevoegde beheersorganen moeten deze regels vastleggen en een samenvatting ervan in de toelichting vermelden. Intern gebeurt de vastlegging in het inventarisboek (art. 15);
- eenmaal vastgelegde regels worden gevolgd totdat artikel 3 van de wet tot verandering dwingt (aktiviteitsverandering, economische verandering). Deze verandering wordt aangegeven in het inventarisboek en de toelichting (art. 16 en art. 17);
- de regels moeten steunen op normen van voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw, ze dienen onafhankelijk te zijn van het resultaat (art. 19);
- de waarderingsregels zijn steeds individueel per object. Alleen bij identieke *economische of juridische kenmerken* kan globale waardering doorgevoerd worden (art. 18);
- waarderingsregels zijn van toepassing gedurende het boekjaar, maar ook voor gebeurtenissen die zich voordoen tussen het moment van afsluiting en moment dat de Raad van beheer de jaarrekening opmaakt (art. 19). De waarderingsregels moeten leiden tot een „actuele waarde”, d.w.z. een waarde op datum einde boekjaar. Vroegere waardecorrecties die zonder voorwerp zijn, mogen dus niet aangehouden worden.

In artikel 20 van het Koninklijk besluit wordt de algemene waarderingmethode, nl.: *de aanschaffingswaarde* vooropgesteld. Onder aanschaffingswaarde wordt verstaan:

- aanschaffingsprijs: prijs bij aankoop van het goed vermeerderd met annexe kosten (art. 21);
- vervaardigingsprijs: som van *alle* gemaakte kosten om tot de verandering te komen (art. 22);
- inbrengprijs: tussen partijen overeengekomen prijs van de inbrengtransactie (art. 23).

Is de aanschaffingswaarde de algemeen toegepaste methode, dan voorziet het Koninklijk besluit toch dat er afwijkingen mogelijk zijn:

- een verplichtende afwijking zodra de marktprijs kleiner wordt dan de boekwaarde;
- het keuzestelsel van de discontinue herwaardering (art. 34). Wanneer materiële, immateriële en financiële vaste activa een blijvende meer-

waarde vertonen tegenover de boekwaarde, *mogen* zij geherwaardeerd worden. Het vermogen gecreëerd door deze herwaardering moet op de passiva tot uitdrukking komen en mag niet aangewend worden;

- het keuzestelsel van de continue herwaardering (art. 35). Alleen materiële vaste activa en voorraden komen in aanmerking om permanent geherwaardeerd te worden in het vervangingswaardestelsel.

D. Synthetisch overzicht

18. Modellen (zie bijlage II)

19. Inhoud (zie bijlage III)

E. Bekendmaking

20. Moeten alle „grote ondernemingen” intern de jaarrekening opmaken zoals voorgeschreven in het Koninklijk besluit, dan is voor de ondernemingen die tot openbaarmaking verplicht zijn, volgende regeling uitgewerkt:

- integrale openbaarmaking voor al deze ondernemingen met méér dan 100.000.000 frank omzet of méér dan 100 werknemers of méér dan 50.000.000 F. balanstotaal;
- beperkte openbaarmaking voor de andere ondernemingen die onder het toepassingsveld van het Koninklijk besluit vallen.

IV. HET KONINKLIJK BESLUIT VAN 7 MAART 1978 M.B.T. HET MINIMUM GENORMALISEERD REKENINGSTELSEL

21. Dit uitvoeringsbesluit van artikel 4 van de wet, geeft een opsomming van de rekeningen die een onderneming minstens dient aan te houden om haar activiteiten boekhoudkundig te vertalen. Alle ondernemingen onderworpen aan het Koninklijk besluit van 8 oktober 1976 moeten vanaf het eerste boekjaar na 31 december 1979 hun rekeningstelsel aanpassen aan dit voorgeschreven, door het Koninklijk besluit van 7 maart 1978.

De basisstructuur van het rekeningstelsel is als volgt:

Klasse 0: Rekeningen van de verhaalrechten, verbintenissen en orderrekeningen.

Klasse 1: Rekeningen van het eigen vermogen, voorzieningen voor risico's en lasten en schulden op meer dan één jaar.

Klasse 2: Rekeningen van de oprichtingskosten, immateriële-, materiële- en financiële vaste activa, en van de vorderingen op meer dan één jaar.

Klasse 3: Rekeningen van de voorraden.

Klasse 4: Rekeningen van de vorderingen en schulden op ten hoogste één jaar.

Klasse 5: Rekeningen van de thesauriebeleggingen en de beschikbare middelen.

Klasse 6: Rekeningen van de kosten naar soort.

Klasse 7: Rekeningen van de opbrengsten naar soort.

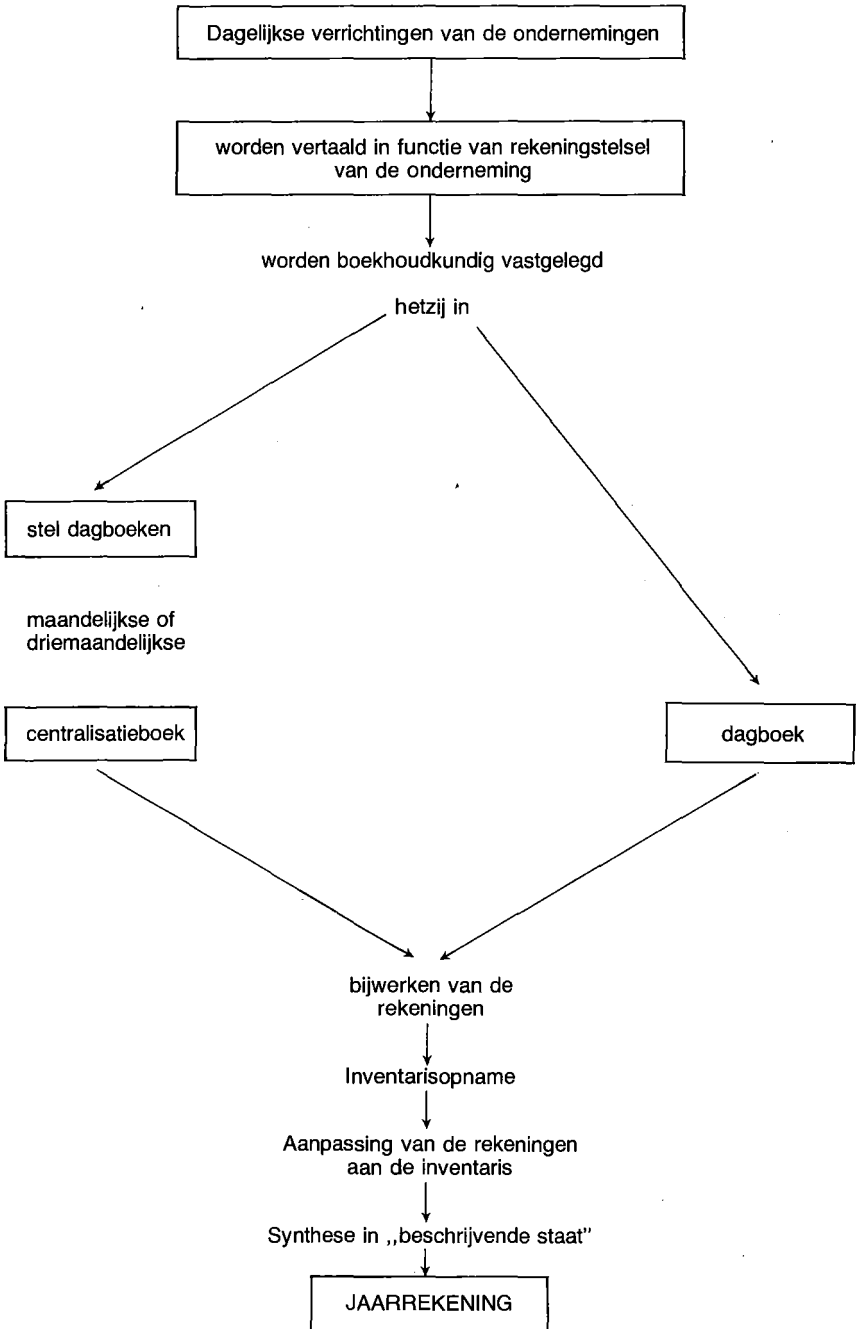
Binnen iedere klasse, die een aantal rubrieken van de in het Koninklijk besluit van 8 oktober 1976 voorgeschreven jaarrekening omvat, wordt de decimale codering gebruikt, nl.:

- groepen: 2 cijfers, komt meestal overeen met een rubriek van de jaarrekening
- rekeningen en sub-rekeningen: 3 cijfers en meer.

Het rekeningstelsel, klasse 1 tot en met klasse 7 leidt tot de jaarrekening. Ze vertonen het kenmerk van de „algemene boekhouding”. Wenst men een analytische boekhouding te organiseren dan dient dit te gebeuren in de vrije klassen 8 en 9. Deze analytische boekhouding zal dan ook binnen deze twee klassen een „zelfstandig geheel” vormen, waarbij men via overboekingsrekeningen de accuratesse met de algemene boekhouding (klasse 1 tot en met 7) kan toetsen.

Het Koninklijk besluit hecht eveneens zeer veel belang aan de klasse 0, vooral daar dit voor de Belgische praktijk nieuw is. Traditioneel zijn het enkel de financiële ondernemingen (banken, spaarkassen, kredietinstellingen, ...) die orderrekeningen bijhouden. Door de opname van de klasse 0 wordt dit nu uitgebreid tot alle ondernemingen.

BIJLAGE I: illustratie van de dagelijkse of dagboekenmethode zoals mogelijk binnen het stelsel van de wet van 17 juli 1975.



1. BALANS

ACTIEF	Mecano- grafische nummers	PASSIEF	Mecano- grafische nummers
I. Oprichtingskosten	0199	I. Kapitaal	2199
II. Immateriële vaste activa	0299	A. Ingetekend kapitaal	2109
III. Materiële vaste activa	0399	B. Niet-opgevraagd kapitaal (—)	2119
A. Terreinen en gebouwen	0309	II. Uitgiftepremies	2299
B. Installaties, machines en uitrusting	0319	III. Reserves	2399
C. Meubilair en rollend materieel	0329	A. Wettelijke reserve	2309
D. Vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen op materiële vaste activa	0339	B. Niet-beschikbare reserves	2319
E. In erfpacht, huurfinanciering of met gelijkaardige rechten gehouden vaste activa	0349	C. Vrijgestelde reserves	2329
F. Andere materiële vaste activa	0359	D. Beschikbare reserves	2339
IV. Financiële vaste activa	0499	IV. Overgedragen winst of Overgedragen verlies (—)	2499
A. Verbonden ondernemingen		V. Herwaarderingsmeerwaarden	2599
1. Participaties	0401	VI. Ontvangen subsidies in kapitaal	2699
2. Vorderingen	0402	VII. Voorzieningen voor risico's en lasten	2799
B. Andere ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat		VIII. Schulden op langer dan een jaar	2899
1. Participaties	0411	A. Achtergestelde leningen	
2. Vorderingen	0412	1. Converteerbaar	2801
C. Andere financiële vaste activa		2. Niet-converteerbaar	2802
1. Aandelen en deelbewijzen	0421	B. Obligatieleningen niet-achtergesteld	
2. Vastrentende effecten	0422	1. Converteerbaar	2811
3. Overige vorderingen en borgtochten in contanten	0423	2. Niet-converteerbaar	2812
V. Vorderingen op langer dan een jaar	0599	C. Pensioenfonds	2829
A. Wegens leveringen of diensten	0509	D. Schulden van erfpacht, huurfinanciering en gelijkgestelde schulden	2839
B. Overige vorderingen	0519	E. Kredietinstellingen	2849
VI. Voorraden	0699	F. Schulden uit hoofde van aankoop van goederen en diensten	2859
A. Grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen	0609	G. Ontvangen vooruitbetalingen	2869
B. Goederen in bewerking, werken in uitvoering, afval	0619	H. Andere schulden	2879
C. Fabrikaten	0629	IX. Schulden op ten hoogste een jaar	2999
D. Handelsgoederen	0639	A. Tijdens het boekjaar vervallende schulden op langer dan een jaar	2909
E. Vooruitbetalingen op aankopen voor voorraden	0649	B. Kredietinstellingen	2919
VII. Vorderingen op ten hoogste een jaar	0799	C. Schulden uit hoofde van aankoop van goederen en diensten	2929
A. Wegens leveringen of diensten	0709	D. Schulden en voorzieningen wegens belastingen, sociale lasten en bezoldigingen	2939
B. Overige vorderingen		E. Ontvangen vooruitbetalingen	2949
1. Opgevraagd niet-gestort kapitaal	0711	F. Andere leningen en borgtochten ontvangen in contanten	2959
2. Overige debiteuren	0712	G. Andere schulden	2969
VIII. Thesauriebeleggingen	0899	X. Overlopende rekeningen	3099
IX. Beschikbare waarden	0999		3999
X. Overlopende rekeningen	1099		
Totaal	1999		

2. RESULTATENREKENING

(voorstelling in scontrovorm)

414

	Mecano- grafische nummers		Mecano- grafische nummers
KOSTEN		OPBRENGSTEN	
A. Handelsgoederen, grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen	4109	A. Omzet	5109
1. Aankopen	4101		
2. Voorraadwijzigingen (toename -, afname +)	4102		
B. Diverse goederen en diensten	4119	B. Voorraadwijzigingen van de goederen in bewerking, fabrikaten en afval en van de werken in uitvoering (toename +, afname -)	5119
1. Aankopen en leveringen	4112		
2. Overgedragen kosten (+). Over te dragen kosten	4129	C. Interne werken gevaloriseerd op vaste activa	5129
C. Personeel	4121		
1. Bezoldigingen, pensioenen en andere personeelskosten	4122		
2. Pensioenfondsen (dotatie +, aanwending -)	4139	D. Andere bedrijfsopbrengsten	5139
D. Afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen voor risico's en lasten	4131		
1. Afschrijvingen (andere dan die sub II, A, 2)	4132		
2. Waardeverminderingen op voorraden en op vorderingen op ten hoogste één jaar	4133		
3. Voorzieningen voor risico's en lasten (dotatie +, aanwending -)	4149		
E. Andere bedrijfskosten	4199	Bedrijfsopbrengsten	5199
Bedrijfskosten	4199		

I. Bedrijfsresultaten

A. Kosten van de schulden op langer dan een jaar	4209	A. Opbrengsten uit financiële vaste activa	5209
1. Interesten	4201		
2. Afschrijvingen van disagio's en kosten op leningen	4202		
3. Bekomen subsidies in interest (-)	4203	B. Opbrengsten uit andere vorderingen, uit thesauriebeleggingen en uit beschikbare waarden	5219
B. Kosten van de schulden op ten hoogste een jaar	4219	C. Andere financiële opbrengsten	5229
C. Andere financiële kosten	4229		
1. Waardeverminderingen op financiële vaste activa, op vorderingen op langer dan een jaar, op thesauriebeleggingen en op beschikbare waarden	4221		
2. Diverse financiële kosten	4222		
Financiële kosten	4299	Financiële opbrengsten	5299

III. Uitzonderlijke resultaten

	Mecano- grafische nummers			Mecano- grafische nummers	
A. Afschrijvingen, waardeverminderingen, voorzieningen voor risico's en lasten en voor pensioenen	4309	.....	A. Terugneming van afschrijvingen, waardeverminderingen, voorzieningen voor risico's en lasten en voor pensioenen	5309	.....
1. Afschrijvingen	4301	.....	1. Terugneming van afschrijvingen	5301	.....
2. Waardeverminderingen	4302	.....	2. Terugneming van waardeverminderingen	5302	.....
3. Voorzieningen voor risico's en lasten	4303	.....	3. Terugneming van voorzieningen voor risico's en lasten	5303	.....
4. Pensioenfondsen	4304	.....	4. Terugneming op pensioenfondsen	5340	.....
B. Minderwaarden op de realisatie van vaste activa	4319	.....	B. Meerwaarden op de realisatie van vaste of buitengebruikgestelde activa	5319	.....
C. Andere uitzonderlijke kosten	4329	.....	C. Andere uitzonderlijke opbrengsten	5329	.....
D. Overboeking naar de vrijgestelde reserves	4339	.....		
Uitzonderlijke kosten	4399	.....	Uitzonderlijke opbrengsten	5399	.....

IV. Belastingen

A. Belastingen op de winst	4409	.....	A. Terugneming van fiscale voorzieningen en aanzuiveringen	5409	.....
1. Van het boekjaar	4401	.....		
2. Van voorgaande boekjaren	4402	.....		

V. Resultaat van het boekjaar

A. Winst van het boekjaar	4509	.....	A. Verlies van het boekjaar	5509	.....
	Totaal	4599		Totaal	5599

Verwerking van de resultaten

a. Te verwerken verliessaldo	4609	.....	A. Te verwerken winstsaldo	5609	.....
1. Resultaat van het boekjaar (-) (+)	4601	.....	1. Resultaat van het boekjaar (+) (-)	5601	.....
2. Overgedragen resultaat (-) (+)	4602	.....	2. Overgedragen resultaat (+) (-)	5602	.....
B. Dotatie aan de reserves	4619	.....	B. Afname van de reserves	5619	.....
C. Over te dragen winst	4629	.....	C. Over te dragen verlies	5629	.....
D. Vergoeding van het kapitaal	4639	.....	D. Afname van het kapitaal of van de uitgiftepremies	5639	.....
E. Beheerders of zaakvoerders	4649	.....		
F. Andere rechthebbenden	4659	.....		
	Totaal	4699		Totaal	5699

2bis Resultatenrekening
(voorstelling in staffelvorm)

	Mec. nrs.	
I. Bedrijfsopbrengsten	5199	
A. Omzet	5109	.....
B. Voorraadjwijzigingen van de goederen in bewerking, fabriekaten en afval en van de werken in uitvoering (toename +, afname -)	5119	.....
C. Interne werken gevaloriseerd op vaste activa	5129	.....
D. Andere bedrijfsopbrengsten	5139	.....
I. Bedrijfskosten	4199	(-)
A. Handelsgoederen, grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen		
1. Aankopen	4101	.....
2. Voorraadjwijzigingen (toename -, afname +)	4102	.....
B. Diverse goederen en diensten		
1. Aankopen en leveringen	4111	.....
2. Overgedragen kosten (+). Over te dragen kosten (-)	4112	.....
C. Personeel		
1. Bezoldigingen, pensioenen en andere personeelskosten	4121	.....
2. Pensioenfondsen (dotatie +, aanwending -)	4122	.....
D. Afschrijvingen, waardeverminderingen en voorzieningen voor risico's en lasten		
1. Afschrijvingen (andere dan die sub II, A, 2)	4131	.....
2. Waardeverminderingen op voorraden en op vorderingen op ten hoogste één jaar	4132	.....
3. Voorzieningen voor risico's en lasten (dotaties +, aanwendingen -)	4133	.....
E. Andere bedrijfskosten	4149	.....
I. Bedrijfsresultaten	5100	<u>.....</u>
II. Financiële opbrengsten	5299	.....
A. Opbrengsten uit financiële vaste activa	5209	.....
B. Opbrengsten uit andere vorderingen, uit thesauriebeleggingen en uit beschikbare waarden	5219	.....
C. Andere financiële opbrengsten	5229	.....
II. Financiële kosten	4299	(-)
A. Kosten van de schulden op langer dan een jaar		
1. Intersten	4201	.....
2. Afschrijvingen van disagio's en kosten op leningen	4202	.....
3. Bekomen subsidies in interest (-)	4203	.....
B. Kosten van de schulden op ten hoogste een jaar	4219	.....
C. Andere financiële kosten		
1. Waardeverminderingen op financiële vaste activa, op vorderingen op langer dan een jaar, op thesauriebeleggingen en op beschikbare waarden	4221	.....
2. Diverse financiële kosten	4222	.....
II. Financiële resultaten	5200	<u>.....</u>

III. Uitzonderlijke opbrengsten	5399	.....
A. Terugneming van afschrijvingen, waardeverminderingen, voorzieningen voor risico's en lasten en voor pensioenen		
1. Terugneming van afschrijvingen	5301	.....
2. Terugneming van waardeverminderingen	5302	.....
3. Terugneming van voorzieningen voor risico's en lasten	5303	.....
4. Terugneming op pensioenfond	5304	.....
B. Meerwaarden op de realisatie van vaste of buitengebruikgestelde activa	5319	.....
C. Andere uitzonderlijke opbrengsten	5329	.....
III. Uitzonderlijke kosten	4399	(-)
A. Afschrijvingen, waardeverminderingen, voorzieningen voor risico's en lasten en voor pensioenen		
1. Afschrijvingen	4301	.....
2. Waardeverminderingen	4302	.....
3. Voorzieningen voor risico's en lasten	4303	.....
4. Pensioenfond	4304	.....
B. Minderwaarden op de realisatie van vaste activa	4319	.....
C. Andere uitzonderlijke kosten	4329	.....
D. Overboeking naar de vrijgestelde reserves	4339	.....
III. Uitzonderlijke resultaten	5300	<u>.....</u>
IV. A. Terugneming van fiscale voorzieningen en aanzuiveringen	5409	.....
B. Belastingen op de winst	4409	(-)
1. Van het boekjaar	4401	.....
2. Van voorgaande boekjaren	4402	.....
IV. Belastingen	5400	.....
V. A. Winst/Verlies van het boekjaar	4509	.....
	5509	<u>.....</u>

Verwerking van de resultaten

A. 1. Winst/verlies van het boekjaar	(+: 4603;-	:5603)	(+)(-)
2. Overgedragen winst/verlies	(+: 4604;-	:5604)	(+)(-)
B. Afname van de reserves		5619	(+)
B. Dotatie aan de reserves		4619	(-)
C. Over te dragen winst/verlies	(-: 4629;+	:5629)	(-)(+)
D. Afname van het kapitaal of van de uitgiftepremies		5639	(+)
D. Vergoeding van het kapitaal		4639	(-)
E. Beheerders of zaakvoerders		6449	(-)
F. Andere rechthebbenden		4659	(-) <u>.....</u>

- c) Overboekingen naar een andere rubriek (+) (-)
- d) Geboekte meerwaarden (+)
- e) Afgeboekte meerwaarden (-)
- f) Afschrijvingen en waardeverminderingen (-)
 - gevormde (-)
 - afgeboekt bij overdracht of buitengebruikstelling (+)
 - teruggenomen en op uitzonderlijke opbrengsten geboekt (+)
 - teruggenomen en op herwaarderingsmeerwaarden geboekt (artikel 44) (+)

3. Boekwaarde op balansdatum:

- a) Aanschaffingswaarde
- b) Geboekte meerwaarden
- c) Geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen

5. De lijst der participaties zoals bepaald in Hoofdstuk II van de bijlage bij dit besluit, rechtstreeks door de onderneming aangehouden. Deze lijst maakt een onderscheid tussen de rechtstreekse participaties in de filialen en sub-filialen, de participaties in andere verbonden ondernemingen en de overige participaties. Ze vermeldt voor elke vennootschap waarin een rechtstreekse participatie wordt aangehouden, de naam van deze vennootschap, evenals het aantal aangehouden aandelen of deelbewijzen, eventueel te onderscheiden naar de verschillende categorieën, per categorie het deel dat ze vertegenwoordigen in het totaal der uitgegeven aandelen of deelbewijzen, en het deel dat de aandelen en deelbewijzen aangehouden door de onderneming en haar filialen en sub-filialen vertegenwoordigen in dit totaal.

Deze lijst vermeldt bovendien: voor de vennootschappen waarin een participatie wordt aangehouden en die hun balans en resultatenrekening krachtens de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen in België niet moeten neerleggen of publiceren, de plaats waar de maatschappelijke zetel is gevestigd, de rechtsvorm, het bedrag der eigen middelen evenals, in de mate waarin deze inlichtingen aan een publiciteitsvorm onderworpen zijn, het omzetcijfer en het netto-resultaat van het laatste boekjaar waarvan de rekeningen zijn afgesloten.

6. Het totale bedrag van de vorderingen, opgenomen in de rubrieken V, VII en VIII, op:

	Mecanografische nummers van de rubrieken					
	V	VII		VIII		
a) verbonden ondernemingen	6601	.....	6602	.....	6603	.....
b) andere ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat	6611	.....	6612	.....	6613	.....
c) beheerders of zaakvoerders van de onderneming	6621	.....	6622	.....	6623	.....

Het bedrag van de persoonlijke of zakelijke waarborgen door de onderneming verstrekt tot zekerheid van schulden of verbintenissen, aangegaan tegenover derden door:

	Mecanografische nummers	
a) verbonden ondernemingen	6631	.....
b) andere ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat	6632	.....
c) beheerders of zaakvoerders van de onderneming	6633	.....

7. Het bedrag van de waardeverminderingen geboekt bij toepassing van artikel 31, tweede, derde en vierde lid, op:

	Mecanografische nummers	
a) vorderingen op langer dan één jaar	6701	.....
b) voorraden	6702	.....
c) vorderingen op ten hoogste één jaar	6703	.....
d) thesauriebeleggingen	6704	.....

8. Een indeling van de thesauriebeleggingen (rubriek VIII van het actief) naar:

	Mecanografische nummers	
a) aandelen en deelbewijzen	6801	.....
b) niet-opgevraagde bedragen op aandelen en deelbewijzen (-)	6802	.....
c) vastrentende effecten	6803	.....
d) termijnrekeningen	6804	.....

3. Toelichting

Onverminderd de toepassing van de andere bepalingen van het besluit waarbij wordt voorzien in vermelding in de toelichting, moet de toelichting de onderstaande inlichtingen en staten bevatten:

	Mecano- grafische nummers	
1. Een indeling van de oprichtingskosten (rubriek I van het actief) naar:		
a) Kosten van oprichting en kapitaalverhoging	6001	.....
b) Disagio's op leningen en kosten van uitgifte van leningen	6002	.....
c) Toegerekende interesten	6003	.....
d) Andere kosten van eerste inrichting	6004	.....
2. Een indeling van de immateriële vaste activa (rubriek II van het actief) naar:		
a) Kosten van onderzoek en ontwikkeling	6101	.....
b) Concessies, octrooien, licenties, know-how, merken, enz.	6102	.....
c) Goodwill, inbrengmeerwaarden	6103	.....
d) Vooruitbetalingen op immateriële vaste activa	6104	.....

3. Een indeling van de in erfpacht, roerende of onroerende huurfinanciering of met gelijkaardige rechten gehouden vaste activa, geboekt in de rubriek III, E, van het actief van de balans, naargelang ze betrekking hebben op:

	Mecano- grafische nummers	
a) Terreinen en gebouwen	6201	.....
b) Installaties, machines of uitrusting	6211	.....
c) Meubilair of rollend materieel	6221	.....

3bis. — Wat betreft de contracten van erfpacht, van opstal, van onroerende huurfinanciering, van huur met een duur van negen jaar of meer en de gelijkaardige overeenkomsten die betrekking hebben op onroerende goederen:

a) het niet-geactualiseerde bedrag, in voorkomend geval geïndexeerd op het niveau van de contractuele index, van de vergoedingen en huurgelden die door de onderneming verschuldigd zijn in de loop van elk der vijf volgende jaren ten minste, met een onderscheid tussen de vergoedingen of huurgelden die betrekking hebben op rechten vermeld in rubriek III, E van het actief en die welke betrekking hebben op andere rechten;

b) het niet-geactualiseerde bedrag, in voorkomend geval geïndexeerd op het niveau van de contractuele index, van de vergoedingen en huurgelden die door de onderneming geïnd zullen worden in de loop van elk der vijf volgende jaren ten minste^(*)

4. Een staat van de vaste activa met voor elk van de rubrieken II, III A, III B, III C, III D, III E, III F en IV van het actief de volgende vermeldingen:

1. Boekwaarde bij het einde van het voorgaande boekjaar:

a) Aanschaffingswaarde

b) Geboekte meerwaarden

c) Geboekte afschrijvingen en waardeverminderingen

2. Mutaties van het boekjaar:

a) Aanschaffingen (inclusief interne werken)

b) Overdrachten en buitengebruikstellingen

tegen aanschaffingswaarde

vroeger geboekte meerwaarden

(+) (-)

(+)

(-)

(-)

(*) K.B. 27-12-77 (St. Bl. 30-12), art. 9.

9. Voor de vennootschappen op aandelen naar Belgisch recht:

- a) het aantal uitgegeven aandelen of deelbewijzen, eventueel per categorie;
 b) de conversievoorwaarden van de uitstaande converteerbare leningen en de voorwaarden tot intekening op uit te geven aandelen of deelbewijzen die aan de uitgegeven intekenrechten zijn verbonden.

10. Een indeling van de herwaarderingsmeerwaarden (rubriek V van het passief) met het volgende onderscheid:

Herwaarderingsmeerwaarden die betrekking hebben op	Geboekt bij toepassing				Terugnemingen van afschrijvingen of waardevermindering geboekt bij toepassing van artikel 44	
	van artikel 34		van artikel 35			
	Mec. nrs		Mec. nrs		Mec. nrs	
a) immateriële vaste activa	6901	.....	6902	.....	6903	.....
b) materiële vaste activa	6911	.....	6912	.....	6913	.....
c) financiële vaste activa	6921	.....	6922	.....	6923	.....
d) voorraden	6931	.....	6932	.....	6933	.....

11. Een indeling van de voorzieningen voor risico's en lasten met het volgende onderscheid:

	Mec. nrs	
a) kosten van grote herstellings- of onderhoudswerken	7001	.....
b) de verlies- of kostenrisico's die voor de onderneming voortvloeien uit:		
— persoonlijke of zakelijke zekerheden verstrekt tot steun van schulden of verbintenissen van derden	7002	.....
— verbintenissen tot aan- of verkoop van vaste activa	7003	.....
— uitvoering van gedane of ontvangen bestellingen	7004	.....
— termijnposities of -overeenkomsten in deviezen of termijnposities of -overeenkomsten in goederen	7005	.....
— technische waarborgen verbonden aan reeds door de onderneming verrichte verkopen of prestaties	7006	.....
— hangende geschillen	7007	.....
c) andere risico's en lasten	7008	.....

12. Het bedrag of het deel van de schulden gewaarborgd door:

	Mec. nrs.	
a) zakelijke zekerheden verstrekt of onherroepelijk beloofd door de onderneming	7101	.....
b) zakelijke of persoonlijke zekerheden verstrekt door verbonden ondernemingen of ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat	7102	.....
c) de Belgische openbare overheden	7103	.....
d) de beheerders of zaakvoerders	7104	.....

13. Een indeling van de schulden op langer dan één jaar, welke op ten hoogste één jaar zullen vervallen en die in de rubriek IX, A, van het passief staan geboekt:

	Mec. nrs	
a) achtergestelde leningen		
— converteerbaar	7201	.....
— niet converteerbaar	7202	.....

b) obligatieleningen niet achtergesteld		
— converteerbaar	7203	.....
— niet converteerbaar	7204	.....
c) pensioenfondsen	7205	.....
d) schulden van erfpacht, huurfinanciering en gelijkgestelde schulden	7206	.....
e) kredietinstellingen	7207	.....
f) schulden uit hoofde van aankoop van goederen en diensten	7208	.....
g) ontvangen vooruitbetalingen	7209	.....
h) andere schulden	7210	.....

14. Het globaal bedrag van de schulden van de onderneming tegenover:

	langer dan één jaar		ten hoogste één jaar	
	Mec. nrs.		Mec. nrs.	
a) verbonden ondernemingen	7301	.....	7302	.....
b) ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat	7311	.....	7312	.....

15. Het bedrag van de schulden waarvan de datum van opeisbaarheid vervallen is (ongeacht of uitstel van betaling werd bekomen) tegenover:

	Mec. nrs.	
a) fiscale besturen	7401	.....
b) de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid	7402	.....

16. Een indeling van de bezoldigingen, pensioenen en andere personeelskosten (rubriek I, C van de resultatenrekening) naar:

a) bezoldigingen	7501	.....
b) patronale bijdragen van sociale verzekering	7502	.....
c) andere sociale voordelen en personeelskosten	7503	.....
d) rust- en overlevingspensioenen	7504	.....

17. Voor de vennootschappen naar Belgisch recht, het globaal bedrag van de rechtstreekse en onrechtstreekse bezoldigingen en pensioenen toegekend ten laste van de resultatenrekening aan beheerders, zaakvoerders, commissarissen, gewezen beheerders, zaakvoerders en commissarissen, voor zover deze vermelding niet uitsluitend of hoofdzakelijk betrekking heeft op de toestand van een enkel identificeerbaar persoon:

	7601
--	------	-------

18. a) Het bedrag van de financiële opbrengsten (rubriek II van de resultatenrekening) bekomen van:

— verbonden ondernemingen	7701	.....
— ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat	7702	.....
b) Het bedrag van de financiële lasten (rubriek II van de resultatenrekening) toegekend aan:		
— verbonden ondernemingen	7711	.....
— ondernemingen waarmee een participatieverhouding bestaat	7712	.....

19. Een indeling van de belastingen op de winst van het boekjaar en op de winst van vorige boekjaren (rubrieken IV, B, 1 en IV, B, 2 van de resultatenrekening) naar:

a) betaalde en vooruitbetaalde belastingen en voorheffingen	7801	.....
b) op het actief geboekte overschotten van betaalde belastingen en voorheffingen	7802	.....
(—)	7803	.....
c) gevormde voorzieningen voor belastingen	7803	.....

20. Het geraamde bedrag van de gecumuleerde fiscale verliezen die aftrekbaar zijn van de belastbare inkomsten van de latere boekjaren met voor elk van die verliezen vermelding van het laatste boekjaar waarop ze aan te rekenen zijn.

BIJLAGE III: *Tabellarisch overzicht*

BALANSRUBRIEK	INHOUD EN VOORBEELDEN	ALGEMENE WAARDEBEPALING	SPECIFIEKE WAARDEBEPALING
I. Oprichtingskosten	<p>— Kosten van oprichting, kapitaalverhoging, disagio van leningen, eerste inrichting, intresten op vastliggend in uitvoering (ook intercallaire intresten genoemd). Deze geactiveerde kosten worden in de Wet als reële activa beschouwd. Het zijn geen fictieve posten.</p>	<p>aanschaffingswaarde — afschrijving — aanvullende afschrijvingen</p> <hr/> <p>Netto waarde</p>	<p>(art. 24) — alleen wanneer men ze niet rechtstreeks voor 100% ten laste neemt van de periode — intresten op vastliggende uitvoering moeten zichtbaar in de resultatenrekening tot uitdrukking komen</p> <p>(art. 28) — minstens 20% oprichtingskosten, KVH kosten, 1e inrichting en intercallaire intrest — kosten m.b.t. leningen mogen over de looptijd ervan gespreid worden</p>
II. Immateriële Vaste Activa	<p>Research: dit zijn de door de onderneming zelf gemaakte kosten i.v.m. spoorwerk naar de ontwikkeling van nieuwe produkten, nieuwe technische produktiemethodes, nieuwe vormen van markt werving ...</p> <p>Concessies en licenties: kosten voor de verwerving van het recht tot exploitatie V.b. mijnen, steengroeven, spoorwegen, verkoopnet, produktie, exploitatie van uitvindingen door derden verricht</p>	<p>aanschaffingswaarde of kostprijs — afschrijvingen — aanvullende afschrijvingen</p> <hr/> <p>Netto waarde</p>	<p>(art. 25) — bij eigen realisatie mag de kostprijs niet hoger zijn dan een raming van de gebruikswaarde of het toekomstig rendement</p> <p>(art. 28 § 2) — Afschrijvingsplan zoals de beheersorganen het geformuleerd hebben — of de versnelde fiscale afschrijving — zodra, ondanks afschrijvingen door omstandigheden de</p>

Octrooien: ook brevetten of patenten genoemd, de kosten gemaakt voor het breveteen van een door de onderneming gedane uitvinding waardoor alleen gebruiksrecht wordt bekomen.

Know-how: de kosten door de onderneming zelf gemaakt i.v.m. de ontwikkeling van technische kennis en bedrijfservaring voornamelijk op het gebied van de produktie.

Merken: de kosten door de onderneming zelf gemaakt i.v.m. het ontwikkelen van een naam, groep letters, een symbool of de combinatie ervan ter differentiëring van zijn produkt ten overstaan van concurrerende produkten of de aanschaffingsprijs van een merk door derden ontwikkeld.

Goodwill: dit is het verschil tussen de conventionele prijs en de netto-actiefwaarde van de verwerving van een ondernemingsgeheel.

Inbrengmeerwaarde: dit is het verschil tussen de onder partijen overeengekomen waardering en de netto-actiefwaarde van een ingebracht goed.

meerwaarde groter is dan de gebruikswaarde moet men waardevermindering toepassen

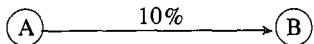
— is het immaterieel goed beperkt in duur, alleen een waardevermindering indien er een duurzame minderwaarde ontstaat.

(art. 34)

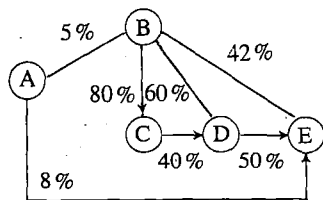
Zodra er een duurzame meerwaarde **vaststaat**, mag men de accidentele herwaardering toepassen, mits deze meerwaarde tot uitdrukking gebracht wordt op het **passief**.

BALANSRUBRIEK	INHOUD EN VOORBEELDEN	ALGEMENE WAARDEBEPALING	SPECIFIEKE WAARDEBEPALING
	<p>Vooruitbetalingen op immateriële activa: alle voorschotten betaald tot het verwerven van het bezit of het recht erop.</p> <p>Deze posten worden als immateriële componenten beschreven omdat het bezit ervan, of het gebruiksrecht erop, niet geconcretiseerd kan worden in een materieel goed.</p>		
<p>III. Materiële Vaste Activa.</p> <p>A. Terreinen en Gebouwen.</p> <p>B. Installaties, Machines en Uitrusting.</p> <p>C. Meubilair en Rollend Materieel.</p> <p>D. Vaste Activa in aanbouw en vooruitbetalingen op vaste activa.</p> <p>E. Andere Materiële Vaste Activa.</p>	<p>Onder A, B, C en D worden alleen deze elementaire opgenomen die werkelijk voor bedrijfsdoeleinden aangewend worden</p> <p>Onder F neemt men alle andere op bv. reserve buiten exploitatie gestelde kosten voor inrichting van gehuurde activa</p>	<p>Aanschaffingswaarde of kostprijs</p> <p>— afschrijvingen</p> <p>— aanvullende afschrijvingen</p> <hr/> <p>Netto waarde</p>	<p>(art. 28)</p> <p>— Afschrijving volgens het plan van de beheersorganen</p> <p>— Of de fiscale versnelde afschrijving</p> <p>— Zodra de boekwaarde groter dan de gebruikswaarde is moet men een additionele waardevermindering uitdrukken</p> <p>— Bij niet beperkte levensduur mag men alleen afschrijven wanneer er een blijvende waardevermindering bestaat</p> <p>(art. 30)</p> <p>— Bij het buiten gebruik stellen van een actief, moet men waardevermindering toepassen zodat de boekwaarde overeenstemt met de realisatiewaarde</p>

			<p>(art. 34)</p> <p>— Eenmalige herwaardering is mogelijk bij een blijvende meerwaarde mits men de „Herwaarderingsmeerwaarde” op het passief uitdrukt</p> <p>(art. 35)</p> <p>— Indien het actief van korte duur is, mag men het stelsel van de vervangingswaarde toepassen. (Toelichting — Herwaarderingsmeerwaarde zolang nodig — Afschrijven op vervangingswaarde)</p> <p>(art. 32)</p> <p>— Klein materiaal dat een gering belang in het balanstotaal vertegenwoordigt, mag globaal tegen een vaste waarde gewaardeerd worden. De vervanging gebeurt ten laste van de bedrijfslasten.</p>
<p>E. In erfpacht, huurfinanciering of met gelijkaardige rechten gehouden vaste activa</p>	<p>— Onroerende goederen waarbij op het einde van het contract, ofwel het goed in eigendom van de onderneming komt; ofwel een aankoopoptie bestaat, ofwel de huurgelden vooraf betaald werden. Dit noemt men ook erfpacht.</p> <p>— Roerende goederen waarbij op het einde van het contract, ofwel het goed in eigendom van de onderneming komt, ofwel een aankoopoptie bestaat, ofwel de huurgelden vooraf betaald wer-</p>	<p>(art. 26)</p> <p>Het deel van de in het contract vastgestelde gespreide betalingen die de wedersamenstelling van het kapitaal vertegenwoordigen, vermeerderd met de kosten van aanvang</p>	<p>— Op de goederen onder leasing mag men dezelfde waarderingsregels qua afschrijving en waardering toepassen als op de andere materiële vaste activa</p>

BALANSRUBRIEK	INHOUD EN VOORBEELDEN	ALGEMENE WAARDEBEPALING	SPECIFIEKE WAARDEBEPALING
	den. Dit noemt men ook leasing of huurfinanciering.		
<p>IV. Financiële Vaste Activa.</p> <p>A. Verbonden onderneming</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Participatie 2. Vorderingen <p>B. Andere ondernemingen waarmee participatieverhouding bestaat.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Participatie. 2. Vorderingen. <p>C. Andere financiële activa</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Aandelen en deelbewijzen 2. Vastrentende effecten. 3. Overige vorderingen en borgtochten in contacten. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Er wordt hier onderscheid gemaakt tussen financiële beleggingen in verbonden ondernemingen, in ondernemingen met participatieverhouding en andere financiële beleggingen 2. De financiële belegging kan zijn, participatie, vordering of andere 3. Begrip participatie: dit is het bezit van maatschappelijke rechten door een onderneming in een andere, waardoor de ene medezeggenschap in de andere verkrijgt Het is het verkrijgen van dit medezeggenschap dat bepalend is De wijze van dit verkrijgen kan zowel rechtstreeks als onrechtstreeks (zijdelings, gecombineerd) zijn Concreet gezien veronderstelt het KB een participatie a) bij rechtstreekse verhouding van 10% <div style="text-align: center; margin-top: 20px;">  </div>	<p>— Aanschaffingswaarde</p> <p>— Afzonderlijke vermelding van alle „nog niet gestorte bedragen” (art. 29, 1)</p>	<p>— Principeel geen afschrijvingen.</p> <p>— Waardeverminderingen (art. 29, 2) moeten aangebracht worden, zodra door rentabiliteit of toekomstvooruitzichten deze waardedaling duurzaam is</p> <p>— Wanneer de toestand waaruit de waardevermindering voortvloeide niet langer bestaat, dan moet men deze vermindering tegenboeken.</p> <p>(art. 34) Bij blijvende duurzame meerwaarde mag men herwaardering toepassen (op het passief Herwaarderingsreserves)</p>

b) bij rechtstreekse en/of onrechtstreekse verhoudingen die minstens 10% gezamenlijk uitmaken



A in E rechtstreeks	: 0,8 %
A in E via B, C, D,	: 0,8 %
A in E via B, D, E,	: 1,5 %
A in E via B	: 2,1 %

13,2 %

c) Zodra er overeenkomsten bestaan die de afstand of overdracht van aandelen tot voorwerp hebben

4. Begrip **vordering**: Dit zijn rechten van de ene onderneming in de andere die **duurzaam** zijn. Deze duurzame aard kan zowel voortvloeien uit een contractuele als uit feitelijke toestand.

5. Begrip **verbonden ondernemingen**: Verbonden ondernemingen kunnen algemeen omschreven worden als filialen, subfilialen, moedermaatschappij, zustermaatschappij

BALANSRUBRIEK	INHOUD EN VOORBEELDEN	ALGEMENE WAARDEBEPALING	SPECIFIEKE WAARDEBEPALING
	<p>a) filiaal of subfiliaal</p> <p>aa) iedere onderneming waarin de eerste in rechte of in feite:</p> <ul style="list-style-type: none"> — de benoeming van 1/2 van haar leiders bepaalt; — de oriëntatie van het beleid door overeenkomsten en/of participaties beïnvloedt <p>bb) iedere onderneming waarin de eerste een rechtstreekse of onrechtstreekse participatie heeft van:</p> <ul style="list-style-type: none"> — 50% van de maatschappelijke rechten — 50% van de stemrechten <p>cc) iedere onderneming waarin de eerste een rechtstreekse of onrechtstreekse participatie heeft waardoor ze:</p> <ul style="list-style-type: none"> — 50% van de uitgeoefende stemrechten op de laatste algemene vergadering bezit, tenzij in de toelichting het tegendeel bewezen is. <p>b) moedermaatschappij: de personen (handelaar) of vennootschappen ten opzichte van welke de onderneming, bij weten van haar beleidsorgaan, filiaal of subfiliaal is.</p>		

e) zustermaatschappijen: de vennootschappen, die bij weten van haar beleidsorganen, filiaal of subfilialen van moedermaatschappijen zijn.

6. Begrip „**ondernemingen met participatieverhoudingen**”: Alle niet verbonden ondernemingen waarmee rechtstreeks of onrechtstreeks een participatieverhouding bestaat.

7. Begrip andere financiële activa:

a) **aandelen of deelbewijzen**:

— duurzaam gehouden zonder participatie te zijn;
— afzonderlijk te vermelden de eigen aandelen.

b) **vastrentende effecten**:

— duurzaam gehouden

c) **andere vorderingen en borgtochten**:

— vorderingen in andere vorm dan effecten;
— waarborgen gestort (permanent);
— vordering uit leasing, opstal, erfpacht wegens eigendom bij einde contract of wegens eigendomsoptie.

BALANSRUBRIEK	INHOUD EN VOORBEELDEN	ALGEMENE WAARDEBEPALING	SPECIFIEKE WAARDEBEPALING
<p>V. Vorderingen op langer dan één jaar:</p> <p>A. Wegens leveringen en diensten</p> <p>B. Overige</p>	<p>— Het criterium van méér dan één jaar is de contractuele duur; maar alleen dit gedeelte dat werkelijk meer dan één jaar uitstaat mag hier vermeld worden.</p> <p>M.a.w. het gedeelte vervallend gedurende het jaar komt onder VII.</p>	<p>— Aanschaffingswaarde</p> <p>— De eventuele waardeverminderingen naar art. 31 (v.b.: verandering in muntpariteit, veranderingen in solvabiliteit van de onderneming waarop men de vordering heeft), mogen slechts behouden blijven zolang strikt noodzakelijk.</p>	<p>(art. 31) Waardevermindering indien op balansdatum de aanschaffingswaarde groter is dan de realisatiewaarde.</p> <p>Voor halflange of lange termijn moet de minderwaarde duurzaam zijn.</p> <p>(art. 34) Bij blijvende meerwaarde, herwaarderingsmogelijkheid (Passief: herwaarderingsmogelijkheid).</p>
<p>VI. Voorraden</p> <p>A. Grondstoffen, verbruiksgoederen en hulpstoffen</p> <p>B. Goederen in bewerking, werken in uitvoering, afval</p> <p>C. Fabrikaten</p> <p>D. Handelsgoederen</p> <p>E. Vooruitbetalingen op aankopen voor voorraden</p>	<p>De onderverdeling A, B, C, D, E is vrij te kiezen (een nuttige hulp is de onderverdeling A, B, R).</p> <p>Bij A komen ook verpakkingen voor.</p> <p>Bij D alleen deze die in de onderneming geen fundamenteel veranderingsproces ondergaan.</p> <p><i>Opmerking: Klein materieel staat in de vastliggende niet bij voorraden</i></p>	<p>— Aanschaffingswaarde</p> <p>— Vervaardigingsprijs</p> <p>— Deze waardering mag per homogene groep gebeuren</p> <p>— De vervaardigingsprijs is de fabricagekostprijs (fullcost systeem); deze kostprijs omvat m.a.w. het gedeelte van de indirecte kosten die op de productie slaan; wijkt de onderneming hiervan af dan moet ze dit in de toelichting vermelden (art. 22)</p> <p>— Iedere verrichte waardevermindering die bij het opmaken van de balans niet meer noodzakelijk is moet tegengeboekt worden.</p>	<p>(art. 27) Verplichte marktprijs als waardering indien lager dan aanschaffingswaarde (d.i. een rechtstreekse waardering, geen waardevermindering).</p> <p>(art. 31) Waardevermindering op B en C zodra vervaardigingsprijs meerderd met de nog te maken kosten groter is dan de netto-verkooopprijs of contractprijs.</p> <p>Aanvullende waardevermindering indien de evolutie van de realisatie- of marktwaarde of indien de risico's van het voorraadhouden, dit op balansdatum vereisen</p>

(art. 32)

Bij A die bestendig hernieuwd worden en een gering belang in het balansstotaal vertegenwoordigen, MAG een **vaste waardering** toegepast worden (gezien voorraad) indien hoeveelheid en samenstelling gelijk blijft (De hernieuwing zit in de bedrijfskosten).

(art. 33)

Activa van gelijke aard worden gewaardeerd ter individualisatie volgens het systeem van:

- gemiddelde prijzen
- FIFO
- LIFO

Het systeem moet **bestendig** zijn. Mocht dit in het laatste boekjaar vóór toepassing van dit besluit niet het geval zijn dan mag dit in het eerste jaar aanvragen, maar dan dient men te vertrekken van de laatste waarde van het vorige systeem.

(art. 34)

Voor de voorraden MAG de onderneming opteren voor het stelsel van de vervangingswaarde mits:
— duidelijke vermelding in de toelichting;
— vormen van een herwaarderingsreserve, aangehouden zolang nodig.

BALANSRUBRIEK	INHOUD EN VOORBEELDEN	ALGEMENE WAARDEBEPALING	SPECIFIEKE WAARDEBEPALING
VII. Vordering op ten hoogste één jaar A. Wegens levering en diensten B. Overige vorderingen 1. Opgevraagd niet gestort kapitaal 2. Overige debiteuren	— Vorderingen met oorspronkelijke duur kleiner dan één jaar — In het jaar vervallende gedeelten van de vorderingen op lange termijn. — Voorbeelden: belastingsbesturen, echter NIET de voorafbetalingen die in de resultatenrekening opgenomen worden tenzij ze hoger zijn dan het belastingsbedrag	— Aanschaffingswaarde — De waardeverminderingen mogen slechts behouden blijven zolang ze reëel zijn	(art. 31, 2°, 1) Waardevermindering indien de realisatiewaarde lager is dan de aanschaffingswaarde (d.i. o.m. het geval bij vermoeden van faillissement, bij koersverschillen, enz...).
VIII. Thesauriebeleggingen	— Vorderingen wegens termijnrekeningen op méér dan 1 maand. — Effecten niet duurzaam verworven. — Aandelen van ondernemingen met participatieverhouding of verbonden ondernemingen, indien ze binnen de 12 maanden opnieuw afgestaan worden.	— Aanschaffingswaarde	(art. 31, 2°, 1) Waardevermindering indien de realisatiewaarde lager is dan de aanschaffingswaarde.
IX. Beschikbare waarden	— Kasmiddelen — Te incasseren vervallen waarden op maximum 1 maand — Tegoeden op zicht en op maximum 1 maand.	Aanschaffingswaarde	(art. 31, 2°, 1) Waardevermindering indien realisatiewaarde lager is dan de aanschaffingswaarde.

X. Overlopende rekeningen	Afsluitposten van het boekjaar als: — overgedragen kosten — verworven inkomsten, toekomstig te ontvangen	— Aanschaffingswaarde	
---------------------------	--	-----------------------	--

PASSIEF			
I. Kapitaal A. Ingetekend B. Niet opgevraagd	— Kapitaal of maatschappelijk fonds in vennootschappen — Natuurlijke personen en vestigingen naar buitenlands recht, het gedeelte dat duurzaam in de onderneming besteed wordt en niet voortvloeit uit III en IV.	— Aanschaffingswaarde — oorspronkelijke geldswaarde	
II. Uitgiftepremies	Bij de uitgifte van aandelen, het gedeelte dat boven de nominale waarde uitstijgt.	— Aanschaffingswaarde	
III. Reserves A. Wettelijke B. Niet beschikbaar C. Vrijgestelde D. Beschikbare	— Binnen de onderneming gehouden „B” volgt uit de beslissing van de statuten of algemene vergadering en omvat deze reserves waarover men niet met gewone meerderheid kan beschikken. „C” meerwaarden of winsten die niet voor belasting in aanmerking komen.	— Aanschaffingswaarde	

BALANSRUBRIEK	INHOUD EN VOORBEELDEN	ALGEMENE WAARDEBEPALING	SPECIFIEKE WAARDEBEPALING
IV. Overgedragen Winst en Verlies	De winsten van het boekjaar of vorige boekjaren die noch verdeeld, noch gereserveerd werden. De overgedragen verliezen.		
V. Herwaarderingsmeerwaarde	Niet gerealiseerde meerwaarden, voortvloeiende uit de herwaardering van activa: a) éénmalige herwaardering b) via het vervangingswaardestelsel		<p>(art. 34) — de reserve gevormd sub a moet onveranderd blijven, tenzij incorporatie in kapitaal. In dit geval behoudt deze reserve haar eigen fiscaal regime. Wordt een éénmalig geherwaardeerd activum gerealiseerd, dan kan het onder „Herwaarderingsmeerwaarde” gebruikte bedrag in de diverse opbrengsten opgenomen worden.</p> <p>(art. 35) — de reserve gevormd sub b mag slechts behouden blijven zolang de meerwaarde reëel is.</p> <p>(art. 44) — de terugnemingen van afschrijvingen en waardeverminderingen en waardeverminderingen op participaties, effecten geboekt vóór 1.1.1976, dit tot realisatie van dit actief. — de terugneming op afschrijvingen en waardeverminderingen van materiële en immateriële vaste activa</p>

			<p>Toelichting: Bij verkoop of buitengebruikstelling moet de herwaarderingsreserve weggeboekt worden.</p>
<p>VI. Ontvangen subsidies in Kapitaal</p>	<p>Subsidiëring van de overheid, (nl. de kapitaalpremie in het kader van de wetten op economische expansie) De rentetoelagen komen hier NIET onder</p>	<p>Aanschaffingswaarde — geleidelijke afboeking</p> <hr/> <p>Saldo</p>	<p>Toelichting: De geleidelijke afboeking gebeurt door uitdrukkelijke aftrek van de afschrijvingen in de resultatenrekening op de activa waarvoor ze werden bekomen, of op de kosten van leningen. Dit wordt veroorzaakt doordat de fiscale administratie, de afschrijvingen op vaste activa verworven met kapitaalpremie, slechts aanvaardt ter hoogte van de aanschaffingswaarde, verminderd met de kapitaaltoelage.</p>
<p>VII. Voorzieningen voor risico's en lasten</p>	<p>Het aanduiden van op balansdatum reële risico's of lasten die GEEN correctie van het actief uitmaken. Omvat niet, wat in het gewone spraakgebruik genoemd wordt</p> <ul style="list-style-type: none"> — Voorziening betaald verlof — Voorziening voor belastingen — Voorziening voor pensioenfondsen <p>Voorbeelden zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> — Voorzieningen waarborgverplichtingen — Voorzieningen voor lange termijnverplichtingen — Voorzieningen groot onderhoud 	<p>Volgens het principe van voorzichtigheid en goede trouw</p>	<p>(art. 19)</p> <ul style="list-style-type: none"> — De berekening ervan steunt op het criterium kostopbrengst en niet op de realisatie ervan in uitgave of ontvangst. Aangegeven voorbeelden zijn: <ul style="list-style-type: none"> — herstellings- en onderhoudswerken — risico's uit zekerheden, versterkte waarborgen, verkoop, termijntransacties — Deze berekening steunt steeds op de toestand op een bepaald moment is de voorziening dan hoger dan het gelopen risico, dan mag zij niet aangehouden worden.

BALANSRUBRIEK	INHOUD EN VOORBEELDEN	ALGEMENE WAARDEBEPALING	SPECIFIEKE WAARDEBEPALING
<p>VIII. Schulden op langer dan 1 jaar</p> <p>A. Achtergestelde leningen</p> <p>1. Converteerbaar</p> <p>2. Niet-converteerbaar</p> <p>B. Obligatielening niet achtergesteld</p> <p>1. Converteerbaar</p> <p>2. Niet-converteerbaar</p> <p>C. Pensioenfondsen</p> <p>D. Schulden van erfpacht, huurfinanciering en gelijkgestelde schulden</p> <p>E. Kredietinstellingen</p> <p>F. Schulden uit hoofde van aankoop van goederen en diensten</p> <p>G. Ontvangen vooruitbetalingen</p> <p>H. Andere schulden</p>	<p>— Contractuele looptijd meer dan 1 jaar en niet vervallend binnen de 12 maand na balansdatum</p> <p>C is de voorziening die gevormd wordt om aan de verplichtingen inzake rust- en overlevingspensioenen te voldoen.</p> <p>D opvat wissels aan leveranciers ook al worden ze door de bank uitgegeven.</p> <p>E omvat de bankaccepten (zelfs al is de transactie een aankoop)</p>	<p>Contractuele waarde</p>	<p>(art. 36)</p> <p>C. Pensioenfondsen omvat de voorziening door de onderneming zelf gevormd voor aanvullend rust- of overlevingspensioenen.</p> <p>(art. 26)</p> <p>D. De per balansdatum niet vervallen gespreide terugbetaling die het kapitaal wedersamenstelt.</p>
<p>IX. Schulden op hoogstens één jaar</p> <p>A. Tijdens het boekjaar vervallende schulden op langer dan één jaar</p> <p>B. Kredietinstellingen</p>		<p>— Contractuele waarde</p>	

<p>C. Schulden uit aankoop van goederen en diensten</p> <p>D. Schulden en voorzieningen wegens belastingen, sociale lasten en bezoldigingen</p> <p>E. Ontvangen vooruitbetalingen</p> <p>F. Andere leningen en borgtochten ontvangen in contanten</p> <p>G. Andere schulden</p>	<p>D omvat o.m. de belastingsschuld voortvloeiende uit de gerealiseerde winsten van het jaar (voor zover nog niet gedekt door voorafbetalingen). Het gebruik van de term „voorziening” is hier verwarrend. D omvat eveneens de „voorziening wegens betaald verlof”.</p>		
<p>X. Overlopende rekeningen</p>	<p>— kosten voor huidige boekingsperiode</p> <p>— opbrengsten voor toekomstige boekingsperiode</p>		